Provisiones de fondos y suplidos. Anticipos.

CC-BY-SA
by lcavot
Ed.11-02-2022

Índice

1. Introducción.
2. Contabilización de los suplidos y las provisiones de fondos para suplidos.
2.1. Qué son los suplidos y las provisiones de fondos para suplidos.
2.2. Cuentas a usar en el registro de provisiones de fondos y suplidos.
2.3. Libro de provisiones de fondos y suplidos.
2.4. Contabilidad del prestador principal de un servicio con suplidos.
2.5. Contabilidad del cliente de un servicio con suplidos.
3. Contabilización de anticipos para futuros servicios.
3.1. Cuentas a usar en el registro de anticipos.
3.2. Contabilidad del prestador de un servicio con anticipo.
3.3. Contabilidad del cliente de un servicio con anticipo.
4. Ejemplos prácticos.
Ejemplo 1. Compraventa de mercadería. Sin suplido.
Contabilidad de la empresa Y.
Contabilidad de la empresa X.
Ejemplo 2. Compraventa de mercadería. Sin suplido, pero repercutiendo el gasto explícitamente al cliente.
Contabilidad de la empresa Y.
Contabilidad de la empresa X.
Ejemplo 3. Entrega de fondos como anticipo de futuros servicios.
Contabilidad de la empresa Y.
Contabilidad de la empresa X.
Ejemplo 4. Prestación servicio. Provisión de fondos inicial más que suficiente para cubrir todos los suplidos.
Contabilidad de la empresa Y.
Contabilidad de la empresa X.
Ejemplo 5. Prestación servicio. Provisión de fondos inicial insuficiente para cubrir todos los suplidos.
Contabilidad de la empresa Y.
Contabilidad de la empresa X.
Lo que el Profesional Z registraría en sus libros.
Ejemplo 6. Adquisición de inmovilizado. Anticipo. Suplidos.
Contabilidad del concesionario Y.
Contabilidad de la empresa X.

1. Introducción.

El propósito de este documento es estudiar la contabilización de los anticipos, las provisiones de fondos y los suplidos, tanto desde el punto de vista teórico como con varios ejemplos prácticos.

2. Contabilización de los suplidos y las provisiones de fondos para suplidos.

2.1. Qué son los suplidos y las provisiones de fondos para suplidos.

· Básicamente se produce un **suplido** cuando una empresa paga una factura que está a nombre un cliente, en virtud de mandato expreso del cliente. La empresa que paga los suplidos en nombre de un cliente no incluirá tales cantidades en la base imponible de su factura, según el art. 78. 3, 3º LIVA):

> Tres. No se incluirán en la base imponible:
>
> 3o. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

· Las **provisiones de fondos** son recursos que un proveedor o prestador de un servicio recibe de su cliente como adelanto por una serie de pagos que el prestador del servicio va a realizar a nombre y por cuenta de su cliente. En pocas palabras, son fondos que el cliente adelanta al prestador del servicio para afrontar suplidos.

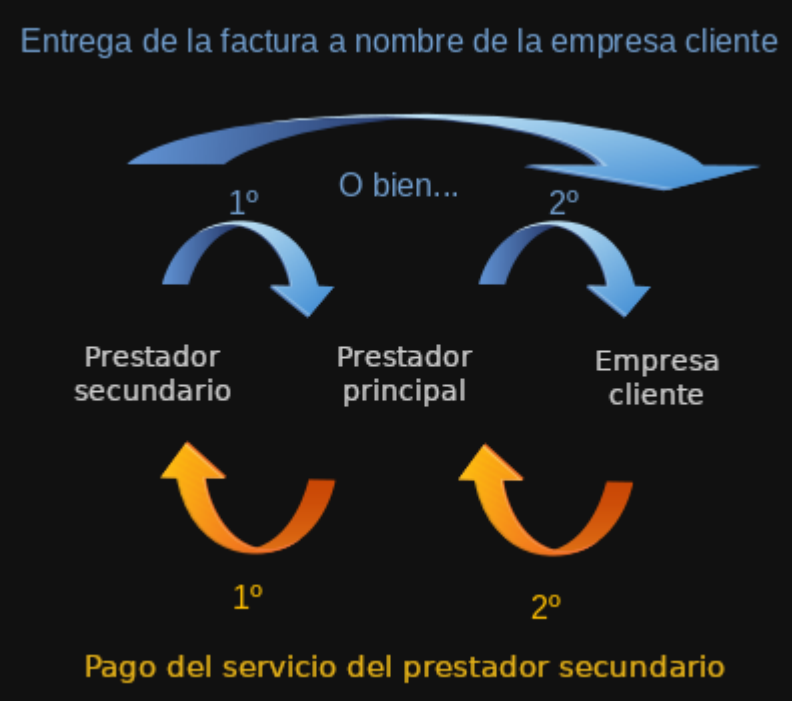
No obstante lo anterior, a veces las empresas pueden tener la tentación de considerar provisiones de fondos también los adelantos de fondos que el cliente realiza como anticipo por el propio servicio del proveedor / prestador del servicio. Tanto es así, que pueden llegar a mezclar ambos conceptos de tal manera que el cliente pague cierta cantidad como "provisión de fondos" tanto para afrontar suplidos como para adelantar el pago del servicio al prestador del servicio.

Como veremos más adelante, **es aconsejable no mezclar los conceptos de provisión de fondos y anticipo.** Es mejor dar un tratamiento contable y fiscal distinto a las **provisiones de fondos** para suplidos por un lado, y a los **anticipos** a proveedores y acreedores por otro lado.

· La mecánica de los suplidos es básicamente la siguiente:

Supongamos que una sociedad (prestador principal) se encarga de hacer un servicio para una sociedad cliente. Al hacer las gestiones, el prestador principal paga a nombre y por cuenta de su cliente los gastos de un profesional (prestador secundario). Aquí se ha producido un suplido. Después el prestador principal manda al cliente tanto su propia factura como la factura del prestador secundario. El cliente entonces paga al prestador principal la cantidad del servicio principal más la cantidad del prestador secundario.

Examinemos con más detalle el caso en el que se produce suplido:



El prestador secundario le manda su factura al prestador principal o bien directamente a la empresa cliente si así se acuerda. Ojo, la factura que emite el prestador secundario es a nombre de la empresa cliente, no a nombre del prestador principal.

A continuación el prestador principal emite su propia factura en la que incluye: 1) su propio servicio en la base imponible, y 2) la cantidad que pagó por el servicio del prestador secundario (suplido) fuera de la base imponible. El prestador principal manda a la empresa cliente su propia factura para que le pague el importe total (servicio principal + suplido) y para que la conserve. También le manda la factura del prestador secundario para que la conserve si no la tiene ya, pues la factura está a su nombre.

La empresa cliente recibe las dos facturas y le paga el total al prestador principal. Al otro profesional no le tiene que pagar nada (ya se le pagó). Las facturas que recibe el cliente serían algo como esto:

Factura del prestador principal:

Conceptos
[1] Importe servicio prestador principal
[2] Suplido (importe pagado al prestador secundario, IVA incluido y restada retención si la hubiera)
---
[3] Base imponible = [1]
[4] IVA = [3] x tipo de IVA
[5] Total importes con IVA = [3]+[4]
---
[6] Retención (si la hubiera) = [3] x tipo retención
[7] Saldo suplidos = [2]
[8] TOTAL A PAGAR = [5]-[6]+[7]

Factura del prestador secundario (el otro profesional):

Conceptos
[1] Importe servicio prestador secundario
---
[2] Base imponible =[1]
[3] IVA = [2] x tipo IVA
[4] Total importes con IVA = [2]+[3]
---
[5] Retención (si la hubiera) = [2] x tipo retención
[6] TOTAL A PAGAR = [4]-[5]
---

* Ojo. Por motivos didácticos hemos supuesto hipotéticamente que tanto el servicio del prestador principal como el servicio del prestador secundario están sujetos a retención. La retención al prestador principal será la base imponible de su servicio por el tipo de retención; la retención al prestador secundario será la base imponible de su servicio por el tipo de retención. Por simplificación hemos supuesto que las bases imponibles del IVA y de la retención coinciden.

· Mecánica cuando hay una provisión de fondos inicial para afrontar suplidos.

Supongamos que se da el caso que hemos explicado anteriormente, pero con una diferencia: El cliente ha entregado inicialmente al prestador principal una provisión de fondos para que vaya pagando los suplidos que se vayan produciendo.

Factura del prestador principal:

Conceptos
[1] Importe servicio prestador principal
[2] Suplido (importe pagado al prestador secundario, IVA incluido y restada retención si la hubiera)
[3] Aplicación de provisión de fondos para suplidos
---
[4] Base imponible = [1]
[5] IVA = [4] x tipo de IVA
[6] Total importes con IVA = [4]+[5]
---
[7] Retención (si la hubiera) = [4] x tipo retención
[8] Saldo suplidos = [2]-[3]
[9] TOTAL A PAGAR = [6]-[7]+[8]

Factura del prestador secundario (el otro profesional):

Conceptos
[1] Importe servicio prestador secundario
---
[2] Base imponible =[1]
[3] IVA = [2] x tipo IVA
[4] Total importes con IVA = [2]+[3]
---
[5] Retención (si la hubiera) = [2] x tipo retención
[6] TOTAL A PAGAR = [4]-[5]
---

* Ojo. Por motivos didácticos hemos supuesto hipotéticamente que tanto el servicio del prestador principal como el servicio del prestador secundario están sujetos a retención. La retención al prestador principal será la base imponible de su servicio por el tipo de retención; la retención al prestador secundario será la base imponible de su servicio por el tipo de retención. Por simplificación hemos supuesto que las bases imponibles del IVA y de la retención coinciden.

2.2. Cuentas a usar en el registro de provisiones de fondos y suplidos.

Para contabilizar provisiones de fondos y suplidos vamos a usar cuentas del subgrupo 55 como aconseja el ICAC (consulta nº 1 del ICAC, de su Boletín Oficial nº 19, de diciembre de 1994).

Podría, en principio usarse la cuenta 552, pero quizás no sea la mejor opción porque el PGC no aconseja usar esta cuenta con clientes o proveedores. Así que, a falta de otros 'huecos' en el subgrupo 55, podemos usar la cuenta "555. Partidas pendientes de aplicación". Recordemos que la parte del cuadro de cuentas del PGC no es necesariamente de aplicación estricta y podemos usar las cuentas que mejor se ajusten a las necesidades contables de la empresa. Así pues, proponemos las siguientes cuentas:

El prestador principal Y puede usar una subcuenta de la 5557 para cada cliente, por ejemplo "5557X. Cliente X - Cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos".

El cliente X puede usar una subcuenta de la 5556 para cada prestador principal, por ejemplo "5556Y. Prestador Y - Cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos".

2.3. Libro de provisiones de fondos y suplidos.

El libro de provisiones de fondos y suplidos se recoge en el artículo 6.3 de la orden HAC/773/2019. Tienen que usar este libro los empresarios/profesionales que reciban provisiones de fondos y paguen suplidos por sus clientes. Básicamente la información a reflejar es la siguiente:

a) El número de la anotación.
b) La naturaleza del movimiento: provisión de fondos o suplido.
c) Las fechas en que las provisiones o suplidos se hubieran producido o pagado.
d) El importe de los mismos.
e) El nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del pagador de la provisión o perceptor del suplido.
f) El número de la factura en el que se refleje la operación. Cuando no exista obligación de emitir factura, las provisiones de fondos y suplidos se numerarán correlativamente anotándose en este libro registro el número que corresponda en cada caso.

Para obtener una mejor información usando filtros en hojas de cálculo (por ejemplo, para saber todos los datos referentes a las provisiones de fondos y suplidos asociados a un determinado cliente), puede ser recomendable usar un modelo ligeramente modificado. Un ejemplo:

N.º anotación	Provisión de fondos / Suplido	Fecha dd/mm//yyyy	Importe	Pagador de la provisión / Perceptor del suplido	En caso de suplido, indicar el cliente a nombre del que se hace el suplido	N.º Factura / documento
1	Provisión de fondos	02/09/2019	170,00	Cliente X NIF 60000002C		PF 20190015
2	Suplido	03/09/2019	-79,50	Profesional Z NIF 10000001Z	Cliente X NIF 60000002C	S1 20190017
3	Suplido	04/09/2019	-100,00	Ayuntamiento W	Cliente X NIF 60000002C	0556677/88
4	Provisión de fondos	05/09/2019	9,50	Cliente X NIF 60000002C		A 20190045

2.4. Contabilidad del prestador principal de un servicio con suplidos.

Supongamos que un prestador principal Y realiza un servicio para un cliente X. El cliente X entrega una provisión de fondos inicial. Durante la ejecución del servicio principal, el prestador Y paga a nombre y por cuenta del cliente X los servicios de un prestador secundario Z.

Supongamos que tanto el servicio prestado por Y como el servicio prestado por Z están sujetos y no exentos de IVA.

Supongamos que el prestador Y es contribuyente del impuesto de sociedades. Supongamos que hay que realizar retención por impuesto de sociedades y que la retención del impuesto de sociedades se realiza en el momento de la exigibilidad de la renta correspondiente. Supongamos que el prestador Z es contribuyente del IRPF y que la retención del IRPF se realiza en el momento del pago de la renta correspondiente al servicio.

1) Asiento cuando el prestador del servicio Y recibe provisión de fondos del cliente X:

(570) Caja, euros	a	(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y usando la 5557 genérica en vez de la 5557X:

430X a 5557
570 a 430X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2) Durante las gestiones, se contratan los servicios de un prestador secundario Z. Asiento cuando el prestador del servicio Y paga un suplido por dicho servicio a nombre del cliente X:

(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(570) Caja, euros

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y usando la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3a) Si al final el saldo de la 5557X es deudor, es decir, si el importe de los suplidos supera a la provisión de fondos inicial, o simplemente no hubo provisión inicial:

3aa) El prestador puede proceder a facturar el servicio realizado y llevar el saldo de la 5557X a la cuenta del cliente X. El cliente X tendría que pagar esta cantidad, además del importe del servicio del prestador principal Y.

1º Contabilización de la factura, trasladando además el saldo de suplidos no cubiertos por la provisión inicial:

(430X) Cliente X	a	(705Y) Prestación servicio Y
(47312X) HP retenciones de IS hechas por el cliente X	a	(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos
	a	(477) HP IVA repercutido

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer ese asiento usando la 5557 genérica en vez de la cuenta 5557X.

430X a 705Y
47312X a 5557
a 477

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2º Cobro del importe del servicio más el saldo de suplidos no cubiertos por la provisión inicial:

(570) Caja, euros	a	(430X) Cliente X

3ab) No obstante, también cabe la posibilidad de que se contabilice primero un asiento por el servicio en sí y después contabilice el cobro del servicio y del saldo por suplidos no cubiertos por la provisión inicial:

1º Contabilización del servicio en sí:

(430X) Cliente X	a	(705Y) Prestación servicio Y
(47312X) HP retenciones de IS hechas por el cliente X	a	(477) HP IVA repercutido

2º Contabilización cobro del servicio más saldo de suplidos no cubiertos por provisión inicial:

(570) Caja, euros	a	(430X) Cliente X
	a	(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer ese asiento usando la 5557 genérica en vez de la cuenta 5557X.

570 a 430X
a 5557

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3b) Si por el contrario al final sobra algo de la provisión de fondos inicial (saldo acreedor):

3ba) Puede acordarse que la cantidad sobrante de provisión de fondos quede ahí para afrontar suplidos en el futuro si hay una relación continuada entre el cliente y el prestador principal.

Nos limitaremos entonces a contabilizar el importe de la factura del prestador principal Y al cliente X, aplicando en la factura la provisión de fondos por una cuantía idéntica a los suplidos producidos, con lo cual el saldo por 'suplidos – aplicación de provisiones de fondos' en la factura sale 0 y no pondremos la 5557X en el asiento (o la ponemos con saldo 0):

1º Contabilización factura por el importe del servicio:

(430X) Cliente X	a	(705Y) Prestación servicio Y
(47312X) HP retenciones de IS hechas por el cliente X	a	(477) HP IVA repercutido

2º Cobro factura por el importe del servicio:

(570) Caja, euros	a	(430X) Cliente X

3bb) También puede acordarse que se devuelva el sobrante de la provisión de fondos al cliente posteriormente (cargándola con abono a tesorería).

1º Contabilización factura por el importe del servicio:

(430X) Cliente X	a	(705Y) Prestación servicio Y
(47312X) HP retenciones de IS hechas por el cliente X	a	(477) HP IVA repercutido

2º Cobro factura por el importe del servicio:

(570) Caja, euros	a	(430X) Cliente X

3º Devolución del sobrante de la provisión de fondos al cliente posteriormente:

(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(570) Caja, euros

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y usando la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3bc) Puede acordarse que el excedente de la provisión de fondos quede como anticipo para futuros servicios, adeudando la cuenta 5557X con abono a una cuenta de anticipos (por ejemplo "438X. Cliente X - anticipos para futuros servicios") y la cuenta de IVA repercutido (los anticipos devengan IVA). También contabilizaría retención (en el debe) en algunos casos dependiendo del tipo de renta.

180,20	(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(438X) Cliente X – anticipos	170,00
25,50	(47312X) HP retenciones de IS hechas por el cliente X	a	(477) HP IVA repercutido	35,70

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria, usando la 5557 genérica en vez de la 5557X, y usando la 438 genérica en vez de la 438X:

5557 a 430X
430X a 438
47312X a 477

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3bd) Hay empresas que pueden tener la tentación de usar el remanente de la cuenta 5557X (cargándola en el asiento de contabilización de la factura) para cobrarse la factura de lo que el cliente le debe. Esto no es aconsejable desde el punto de vista fiscal, puesto que en tal caso estaría usando la cuenta de provisiones de fondos y suplidos como una cuenta de anticipos, con la salvedad de que no contabilizó el IVA repercutido de un anticipo en el momento de producirse dicho anticipo. Además podría ir en contra del principio de no compensación.

2.5. Contabilidad del cliente de un servicio con suplidos.

Supongamos que un prestador principal Y realiza un servicio para un cliente X. El cliente X entrega una provisión de fondos inicial. Durante la ejecución del servicio principal, el prestador Y paga a nombre y por cuenta del cliente X los servicios de un prestador secundario Z.

Supongamos que tanto el servicio prestado por Y como el servicio prestado por Z están sujetos y no exentos de IVA.

Supongamos que el prestador Y es contribuyente del impuesto de sociedades. Supongamos que hay que realizar retención por impuesto de sociedades y que la retención del impuesto de sociedades se realiza en el momento de la exigibilidad de la renta correspondiente. Supongamos que el prestador Z es contribuyente del IRPF y que la retención del IRPF se realiza en el momento del pago de la renta correspondiente al servicio.

1) Cuando el cliente X entrega una provisión de fondos al prestador principal Y para que éste haga frente a suplidos, la cuenta 5556 se carga con abono generalmente a una cuenta de tesorería.

(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(570) Caja, euros

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

5556 a 410Y
410Y a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2) Durante las gestiones, se contratan los servicios de un prestador secundario Z. Cada vez que se le presenta un gasto facturado por un prestador secundario Z y que ha sido objeto de suplido por el prestador principal Y, el cliente X usa la cuenta 5556Y ejercitándola como un derecho frente al prestador secundario Z. Así, el cliente X cancelaría la deuda con el prestador secundario Z cargando la cuenta correspondiente del prestador secundario Z y como contrapartida abonaría la cuenta 5556Y.

1º Contabilización factura prestador secundario Z:

(62Z) Servicio Z (472) HP IVA soportado	a	(410Z) Profesional Z

2º Se cancela la deuda con el prestador secundario Z, usando como contrapartida la cuenta de provisiones de fondos y suplidos con el prestador principal Y:

(410Z) Profesional Z	a	(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos
	a	(47511Z) HP acreedora por retenciones practicadas por IRPF al Profesional Z

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

410Z a 410Y
410Y a 5556
a 47511Z

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3aa) Finalizadas las gestiones, cuando el prestador principal Y manda su factura al cliente X, si el saldo de la cuenta 5556Y es acreedor, es decir, si hay un importe por suplidos que no ha sido cubierto por la provisión de fondos entregada, al ser ésta insuficiente (o porque no entregó ninguna provisión de fondos inicialmente), dicho importe tendría que ser pagado por el cliente X, cargando entonces la 5556Y con abono a la cuenta del prestador principal Y, de manera que lo que se acumularía en la cuenta del prestador principal Y sería el importe de sus servicios más los suplidos no cubiertos por la provisión de fondos.

1º Contabilización de la factura, trasladando además el saldo de suplidos no cubiertos por la provisión de fondos inicial:

(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Prestador Y
(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Prestador Y
(472) HP IVA soportado		

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

62Y a 410Y
5556 a 47512Y
472

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2º Pago del importe del servicio más el saldo de suplidos no cubiertos por la provisión inicial:

(410Y) Prestador Y	a	(570) Caja, euros

3ab) No obstante, también cabe la posibilidad de que se contabilice primero un asiento por el servicio en sí y después contabilice el pago del servicio y del saldo por suplidos:

1º Contabilización del servicio en sí:

(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Prestador Y
(472) HP IVA soportado	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Prestador Y

2º Contabilización pago del servicio más saldo de suplidos no cubiertos por provisión inicial:

(410Y) Prestador Y	a	(570) Caja, euros
(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos		

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

410Y a 570
5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3b) Si al final el saldo de la cuenta 5556Y es deudor, es decir, si la cantidad entregada inicialmente como provisiones de fondos para suplidos excede de la cantidad de los suplidos:

3ba) Puede acordarse que esa cantidad quede ahí para afrontar suplidos en el futuro si hay una relación continuada entre el cliente X y el prestador principal Y.
Nos limitaremos entonces a contabilizar el importe de la factura del prestador principal Y, aplicando en la factura la provisión de fondos por una cuantía idéntica a los suplidos producidos, con lo cual el saldo por 'suplidos – aplicación provisiones de fondos' en la factura sale 0 y no pondremos la 5556Y en el asiento (o la ponemos con saldo 0):

1º Contabilización factura por el importe del servicio:

(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Prestador Y
(472) HP IVA soportado	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Prestador Y

2º Pago factura por el importe del servicio:

(410Y) Prestador Y	a	(570) Caja, euros

3bb) Puede acordarse que el prestador principal devuelva el excedente al cliente posteriormente, abonándose entonces la cuenta 5556Y con cargo a tesorería.

1º Contabilización factura por el importe del servicio:

(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Prestador Y
(472) HP IVA soportado	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Prestador Y

2º Pago factura por el importe del servicio:

(410Y) Prestador Y	a	(570) Caja, euros

3º Recuperación del sobrante de la provisión de fondos:

(570) Caja, euros	a	(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410X como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

410Y a 5556
570 a 410Y

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3bc) Puede acordarse que el excedente de la provisión de fondos quede como anticipo para futuros servicios, abonando la cuenta 5556Y con cargo a una cuenta de anticipos (por ejemplo "417X. Prestador Y - anticipos para futuros servicios") y la cuenta de IVA soportado (los anticipos devengan IVA). También contabilizaría retención (en el haber) en algunos casos dependiendo del tipo de renta.

(417Y) Prestador Y – anticipos	a	(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos
(472) HP IVA soportado	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Prestador Y

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria, la 417 genérica en vez de la 417Y y la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

410Y a 5556
417 a 410Y
472 a 47512Y

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

3bd) Hay empresas que pueden tener la tentación de usar el remanente de la cuenta 5556Y (abonándola en el asiento de contabilización de la factura) para pagar la factura de lo que debe debe al prestador principal Y. Esto no es aconsejable desde el punto de vista fiscal, puesto que en tal caso estaría usando la cuenta de provisiones de fondos y suplidos como una cuenta de anticipos, con la salvedad de que no contabilizó el IVA de un anticipo en el momento de producirse dicho anticipo. Además podría ir en contra del principio de no compensación.

3. Contabilización de anticipos de fondos para futuros servicios.

3.1. Cuentas a usar en el registro de anticipos.

Cuando se trata de fondos entregados como anticipo por los servicios a prestar por el prestador del servicio principal, en puridad el cliente podría que usar la cuenta "417. Anticipos para futuros servicios", o bien "407. Anticipos a proveedores", dependiendo del caso (cargándola cuando entrega el anticipo y abonándola cuando aplica el anticipo). Por su parte, el prestador del servicio tendría que usar la cuenta "438. Anticipos de clientes".

En el caso de adquisiciones de inmovilizado material, la cuenta "239. Anticipos para inmovilizaciones materiales" está disponible en el cuadro de cuentas.

3.2. Contabilidad del prestador de un servicio con anticipo.

Supongamos que un prestador Y va a realizar un servicio para un cliente X. El cliente X entrega un anticipo inicial.

Supongamos que el servicio prestado por Y está sujeto y no exento de IVA. Supongamos que los anticipos llevan IVA (art 75.2 LIVA).

A efectos didácticos, supongamos que el prestador Y es contribuyente del impuesto de sociedades. Supongamos que hay que realizar retención por impuesto de sociedades y que la retención del impuesto de sociedades se realiza en el momento de la exigibilidad de la renta correspondiente o en el momento del pago si éste es anterior (art 65.1 RIS).

1) Recepción del anticipo del cliente X:

Conceptos
[1] Importe anticipo
---
[2] Base imponible = [1]
[3] IVA = [2] x tipo de IVA
[4] Total importe con IVA = [2]+[3]
---
[5] Retención (si la hubiera) = [2] x tipo retención
[9] TOTAL A PAGAR = [4]-[5]
---

(570) Caja, euros	a	(438X) Cliente X – anticipos
(47312X) HP retenciones de IS hechas por el cliente X	a	(477) HP IVA repercutido

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 438 genérica en vez de la 438X:

430X a 438
47312X a 477
570 a 430X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2) Facturación del servicio aplicando el anticipo, y a continuación cobro:

1º Factura, aplicando el anticipo:

Conceptos
[1] Importe servicio
[2] Aplicación de anticipo
---
[3] Base imponible = [1]-[2]
[4] IVA = [3] x tipo de IVA
[5] Total importe con IVA = [3]+[4]
---
[6] Retención (si la hubiera) = [3] x tipo retención
[7] TOTAL A PAGAR = [5]-[6]

(430X) Cliente X	a	(705Y) Prestación servicio Y
(438X) Cliente X – anticipos	a	(477) HP IVA repercutido
(47312X) HP retenciones de IS hechas por el cliente X		

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 438 genérica en vez de la 438X:

430X a 705Y
438 a 477
47312X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2º Cobro:

(570) Caja, euros	a	(430X) Cliente X

3.3. Contabilidad del cliente de un servicio con anticipo.

Supongamos que un prestador Y realiza un servicio para un cliente X. El cliente X entrega un anticipo inicial.

Supongamos que el servicio prestado por Y está sujeto y no exento de IVA. Supongamos que los anticipos llevan IVA (art 75.2 LIVA).

A efectos didácticos, supongamos que el prestador Y es contribuyente del impuesto de sociedades. Supongamos que hay que realizar retención por impuesto de sociedades y que la retención del impuesto de sociedades se realiza en el momento de la exigibilidad de la renta correspondiente o en el momento del pago si éste es anterior (art 65.1 RIS).

1a) Pago del anticipo al prestador Y.

(417Y) Prestador Y – anticipos	a	(570) Caja, euros
(472) HP IVA soportado	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Prestador Y

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria:

417 a 410Y
472 a 47512Y
410Y a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2) Facturación del servicio aplicando el anticipo, y a continuación pago:

1º Factura, aplicando el anticipo:

(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Prestador Y
(472) HP IVA soportado	a	(417Y) Prestador Y – anticipos
	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Prestador Y

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 417 genérica en vez de la 417Y:

62Y a 410Y
472 a 417
a 47512Y

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

2º Pago:

(410Y) Prestador Y	a	(570) Caja, euros

4. Ejemplos prácticos.

Ejemplo 1. Compraventa de mercadería. Sin suplido.

La empresa Y S.L. vende una mercancía M a la empresa X S.L. Se acuerda que el transporte, realizado por el transportista Z, se contrate a nombre y por cuenta de la empresa Y S.L., no de la empresa X S.L.

Así pues, el transportista Z factura el transporte a la empresa Y S.L., la cual le paga.

A su vez, la empresa Y S.L. manda su propia factura de la venta a la empresa X S.L., la cual le paga.

Factura que recibe la empresa Y S.L. por parte del transportista Z, con fecha 5 de septiembre:

[1] Importe servicio transporte	75,00 €
[2] Base imponible al 21% [1]	**75,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	15,75 €
[4] Total a pagar [2]+[3]	**90,75 €**

La empresa Y S.L. manda a la empresa X S.L. únicamente una factura, la de la venta de la mercancía, con fecha 5 de septiembre:

[1] Importe de la venta de mercadería M	1.100,00 €
[2] Base imponible al 21% [1]	**1.100,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	231,00 €
[4] Total a pagar [2]+[3]	**1.331,00 €**

Contabilizar las operaciones descritas en el enunciado, tanto desde el punto de vista de la empresa Y S.L. como de la empresa X S.L.

Contabilidad de la empresa Y.

· La empresa Y recibe y paga la factura del transportista Z, con fecha 5 de septiembre:

75,00	(624) Transportes	a	(410Z) Transportista Z	90,75
15,75	(472) HP IVA soportado			

90,75	(410Z) Transportista Z	a	(570) Caja, euros	90,75

La empresa Y registrará en su libro de facturas recibidas la factura del transportista Z, con la base imponible y el IVA correspondiente.

· La empresa Y manda su factura de venta a la empresa X. Entonces cobra. Fecha 5 de septiembre.

1.331,00	(430X) X S.L.	a	(700M) Ventas de mercadería M	1.100,00
		a	(477) HP IVA repercutido	231,00

1.331,00	(570) Caja, euros	a	(430X) X S.L.	1.331,00

La empresa Y registrará en su libro de facturas expedidas la factura de venta que le manda a a la empresa X, con la base imponible y el IVA correspondiente.

Contabilidad de la empresa X.

La empresa X recibe la factura de venta de la empresa Y. Entonces le paga. Fecha 5 de septiembre.

1.100,00	(600M) Compras de mercadería M	a	(400Y) Y S.L.	1.331,00
231,00	(472) HP IVA soportado			

1.331,00	(400Y) Y S.L.	a	(570) Caja, euros	1.331,00

La empresa X registrará en su libro de facturas recibidas la factura de compra a la empresa Y, con la base imponible y el IVA correspondiente.

Ejemplo 2. Compraventa de mercadería. Sin suplido, pero repercutiendo el gasto explícitamente al cliente (gasto reembolsable).

· La empresa Y S.L. vende una mercancía M a la empresa X S.L. Se acuerda que el transporte, a realizar por el transportista Z, se contrate a nombre de la empresa Y S.L., pero que el gasto del transporte corra a cargo de la empresa X S.L. explícitamente (lo que se conoce como "gasto reembolsable").

Así pues la empresa Y S.L. contrata a su propio nombre al transportista Z. El transportista Z factura el transporte a la empresa Y S.L., la cual le paga.

A su vez, la empresa Y S.L. manda su propia factura de la venta a la empresa X S.L., en la que incluye de forma detallada un importe por la venta de la mercancía más un importe por servicio de transporte (el gasto reembolsable). La empresa X S.L. le paga.

La factura que le mandaría el transportista Z a la empresa Y S.L., con fecha 5 de septiembre:

[1] Importe servicio transporte	75,00 €
[2] Base imponible al 21% [1]	**75,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	15,75 €
[4] Total a pagar [2]+[3]	**90,75 €**

Factura que la empresa Y S.L. le mandaría a la empresa X S.L., con fecha 5 de septiembre:

Conceptos	
[1a] Importe de la venta mercadería M	1.000,00 €
[1b] Servicios diversos (por el transporte)	75,00 €
[2] Base imponible 21% [1a]+[1b]	**1.075,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	225,75 €
[4] Total a pagar [2]+[3]	**1.300,75 €**

Contabilizar las operaciones descritas en el enunciado, tanto desde el punto de vista de la empresa Y S.L. como de la empresa X S.L.

Contabilidad de la empresa Y.

· La empresa Y recibe y paga la factura del transportista. Fecha 5 de septiembre.

75,00	(624) Transportes	a	(410Z) Transportista Z	90,75
15,75	(472) HP IVA soportado			

90,75	(410Z) Transportista Z	a	(570) Caja, euros	90,75

La empresa Y registrará en su libro de facturas recibidas la factura del transportista Z, con la base imponible y el IVA correspondiente.

· La empresa Y manda su factura propia de venta a la empresa X. Entonces cobra. Fecha 5 de septiembre.

1.300,75	(430X) X S.L.	a	(700M) Ventas de mercadería M	1.000,00
		a	(759) Ingresos por servicios diversos	75,00
		a	(477) HP IVA repercutido	225,75

1.300,75	(570) Caja, euros	a	(430X) X S.L.	1.300,75

La empresa Y registrará en su libro de facturas expedidas la factura de venta que le manda a la empresa X, con la base imponible y el IVA correspondiente.

Contabilidad de la empresa X.

· La empresa X recibe la factura de la empresa Y y a continuación le paga. Fecha 5 de septiembre.

1.075,00	(600M) Compras de mercadería M	a	(400Y) Y S.L.	1.300,75
225,75	(472) HP IVA soportado			

1.300,75	(400Y) Y S.L.	a	(570) Caja, euros	1.300,75

Hemos incluido todo el coste de adquisición en la cuenta 600 (importe de la venta en sí más el gasto adicional), de acuerdo a las normas de valoración del PGC.

La empresa X registrará en su libro de facturas recibidas la factura de venta de la empresa Y, con la base imponible y el IVA correspondiente.

Ejemplo 3. Entrega de fondos como anticipo de futuros servicios. Prestación de servicio aplicando anticipo.

La empresa Y S.L. va a hacer unas gestiones para la empresa X S.L.. La empresa X S.L. entrega a la empresa Y S.L. fondos como anticipo de futuros servicios. Tiempo después la empresa Y S.L. manda a la empresa X S.L. su factura. La empresa X S.L. entonces paga a la empresa Y S.L., aplicando el anticipo que le entregó previamente además de pagar el resto con tesorería.

Factura del anticipo, con fecha 2 de septiembre:

[1] Anticipo para futuros servicios	170,00 €
[2] Base imponible al 21% [1]	**170,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	35,70 €
[4] TOTAL importe con IVA [2]+[3]	**205,70 €**
[5] Retención IS -15%*[2]	-25,50 €
[6] TOTAL A PAGAR [4]+[5]	**180,20 €**

Factura final por los servicios de la empresa Y S.L., con fecha 5 de septiembre:

Conceptos	
[1a] Importe servicio Y S.L.	1.000,00 €
[1b] Anticipo aplicado	-170,00 €
[2] Base imponible al 21% [1a]+[1b]	**830,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	174,30 €
[4] TOTAL importe con IVA [2]+[3]	**1.004,30 €**
[5] Retención IS -15%*[2]	-124,50 €
[6] TOTAL A PAGAR [4]+[5]	**879,80 €**

Contabilizar las operaciones descritas en el enunciado, tanto desde el punto de vista de la empresa Y S.L. como de la empresa X S.L.

Contabilidad de la empresa Y.

· Registro del anticipo de la empresa X, con fecha 2 de septiembre.

Vamos a registrar el anticipo directamente en un solo asiento:

180,20	(570) Caja, euros	a	(438X) X S.L. - anticipos	170,00
25,50	(47312X) HP retenciones de IS hechas por X S.L.	a	(477) HP IVA repercutido	35,70

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 438 genérica en vez de la 438X:

430X a 438
47312X a 477
570 a 430X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Los anticipos devengan IVA (art 75.2 LIVA).

La retención del impuesto sobre beneficios hay que contabilizarla en los anticipos, ya sea retención de IS o retención de IRPF:

Art 65.1 RIS: Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.
También puede verse esto, por ejemplo, en la consulta vinculante V0320-07 DGT.

Según el art 78.1 RIRPF la obligación de retener rentas en IRPF nace en el momento en el que se satisfaga o abone la renta. También puede verse esto en la consulta vinculante V0869-10 DGT.

No es muy común encontrar retenciones de impuesto sobre sociedades por servicios realizados, salvo en el caso de arrendamientos, principalmente (véase art. 60 RIS). No obstante, con propósito didáctico, hemos supuesto que existe una retención de impuesto de sociedades por un servicio genérico que la empresa Y realiza para la empresa X.

Hay que precisar que hay que diferenciar entre las provisiones de fondos para afrontar suplidos y los anticipos como retribución por los servicios. Las provisiones de fondos para suplidos no son retenidos a cuenta del impuesto sobre beneficios, mientras que los anticipos sí pueden llevar retención. Las provisiones de fondos para suplidos no devengan IVA, mientras que los anticipos sí devengan IVA.

· Factura que la empresa Y manda a la empresa X, aplicando el anticipo. Fecha 5 de septiembre:

879,80	(430X) X S.L.	a	(705Y) Prestación servicio Y	1.000,00
170,00	(438X) X S.L. - anticipos	a	(477) HP IVA repercutido	174,30
124,50	(47312X) HP retenciones de IS hechas por X S.L.			

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 438 genérica en vez de la 438X:

430X a 705Y
438 a 477
47312X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Hemos supuesto que el servicio que presta la empresa Y se trata de un servicio genérico en el que la retención el impuesto de sociedades se practica de acuerdo al art 65.1 RIS, es decir, que la retención se practica en el momento de la exigibilidad.

El tema del momento de retención del impuesto de sociedades es algo controvertido. Por ejemplo, la resolución 5810/2019 del TEAC, establece que la retención efectiva en las rentas de arrendamientos se produce con el pago de la renta, o al menos con el ingreso en Hacienda del importe de la retención. En este caso práctico nos limitaremos a considerar un servicio genérico al que se le aplica el criterio general de exigibilidad. De todas maneras, el pago del servicio descrito en este caso práctico se produce en el mismo período en el que se produce la exigibilidad, con lo cual a efectos prácticos la retención realizada puede considerarse efectiva sea cual sea el criterio aplicado.

La empresa Y registrará 2 lineas en su libro de facturas expedidas:
La factura del anticipo recibido inicialmente, con su base imponible y su IVA correspondiente.
La factura final por sus servicios, con la base imponible y el IVA correspondiente.

· Cobro de la cantidad que la empresa X debe. Fecha 5 de septiembre.

879,80	(570) Caja, euros	a	(430X) X S.L.	879,80

Como hemos explicado, hemos optado por contabilizar la retención cuando se produce la exigibilidad.

Contabilidad de la empresa X.

· Registro de la entrega del anticipo a la empresa Y, con fecha 2 de septiembre:

Vamos a registrar el anticipo directamente en un solo asiento:

170,00	(417Y) Y S.L. - anticipos	a	(570) Caja, euros	180,20
35,70	(472) HP IVA soportado	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Y S.L.	25,50

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria:

417 a 410Y
472 a 47512Y
410Y a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Los anticipos devengan IVA (art 75.2 LIVA).

La retención del impuesto sobre beneficios hay que contabilizarla en los anticipos, ya sea retención de IS o retención de IRPF:

Art 65.1 RIS: Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.
También puede verse esto, por ejemplo, en la consulta vinculante V0320-07 DGT.

Según el art 78.1 RIRPF la obligación de retener rentas en IRPF nace en el momento en el que se satisfaga o abone la renta. También puede verse esto en la consulta vinculante V0869-10 DGT.

No es muy común encontrar retenciones de impuesto sobre sociedades por servicios realizados, salvo en el caso de arrendamientos, principalmente (véase art. 60 RIS). No obstante, con propósito didáctico, hemos supuesto que existe una retención de impuesto de sociedades por un servicio genérico que la empresa Y realiza para la empresa X.

Hay que precisar que hay que diferenciar entre las provisiones de fondos para afrontar suplidos y los anticipos como retribución por los servicios. Las provisiones de fondos para suplidos no son retenidos a cuenta del impuesto sobre beneficios, mientras que los anticipos sí pueden llevar retención. Las provisiones de fondos para suplidos no devengan IVA, mientras que los anticipos sí devengan IVA.

· Cuando recibe la factura de la empresa Y, con fecha 5 de septiembre:

1.000,00	(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Y S.L.	879,80
174,30	(472) HP IVA soportado	a	(417Y) Y S.L. - anticipos	170,00
		a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Y S.L.	124,50

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 417 genérica en vez de la 417Y:

62Y a 410Y
472 a 417
a 47512Y

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Hemos supuesto que el servicio que presta la empresa Y se trata de un servicio genérico en el que la retención el impuesto de sociedades se practica de acuerdo al art 65.1 RIS, es decir, que la retención se practica en el momento de la exigibilidad.

El tema del momento de retención del impuesto de sociedades es algo controvertido. Por ejemplo, la resolución 5810/2019 del TEAC, establece que la retención efectiva en las rentas de arrendamientos se produce con el pago de la renta, o al menos con el ingreso en Hacienda del importe de la retención. En este caso práctico nos limitaremos a considerar un servicio genérico al que se le aplica el criterio general de exigibilidad. De todas maneras, el pago del servicio descrito en este caso práctico se produce en el mismo período en el que se produce la exigibilidad, con lo cual a efectos prácticos la retención realizada puede considerarse efectiva sea cual sea el criterio aplicado.

La empresa X registrará 2 lineas en su libro de facturas recibidas:
La factura del anticipo entregado inicialmente a la empresa Y, con su base imponible y su IVA correspondiente.
La factura final por los servicios de la empresa Y, con la base imponible y el IVA correspondiente.

· Pago a la empresa Y lo que se le debe por sus servicios. Fecha 5 de septiembre.

879,80	(410Y) Y S.L.	a	(570) Caja, euros	879,80

Como hemos explicado, hemos optado por contabilizar la retención cuando se produce la exigibilidad.

Ejemplo 4. Prestación servicio. Provisión de fondos inicial más que suficiente para cubrir todos los suplidos.

La empresa Y S.L. va a hacer unas gestiones para la empresa X S.L. La empresa X S.L. entrega a la empresa Y S.L. una provisión de fondos para hacer frente a posibles suplidos.

Al hacer las gestiones, la empresa Y S.L. paga a nombre y por cuenta de la empresa X S.L. los gastos de un profesional Z (aquí se ha producido un suplido). También paga una tasa municipal al ayuntamiento W, a nombre y por cuenta de la empresa X S.L. (otro suplido).

Después la empresa Y S.L. manda a la empresa X S.L. tanto su factura como la del profesional Z y el justificante de pago de la tasa. La empresa X S.L. entonces paga a la empresa Y S.L. el importe de la factura de lo que le debe.

Se acuerda que la pequeña cantidad que ha sobrado de la provisión de fondos sea devuelta por la empresa Y S.L. a la empresa X S.L. a través de tesorería días después, el 10 de septiembre.

Recibo de la provisión de fondos entregada inicialmente por la empresa X S.L. a la empresa Y S.L., con fecha del 2 de septiembre:

Provisión de fondos para suplidos entregada inicialmente por X S.L.	190,00 €

Factura de la empresa Y S.L., con fecha del 5 de septiembre:

Conceptos	
[1] Importe servicio de Y S.L.	1.000,00 €
[2a] Suplido 1 (importe pagado al profesional Z, IVA 21% incluido, descontando retención 15%)	79,50 €
[2b] Suplido 2 (importe tasa)	100,00 €
[2c] Provisión de fondos para suplidos aplicada	-179,50 €
[3] Base imponible al 21% [1]	**1.000,00 €**
[4] IVA 21%*[3]	210,00 €
[5] TOTAL importe con IVA [3]+[4]	**1.210,00 €**
[6] Retención IS -15%*[3]	-150,00 €
[7] Saldo suplidos [2a]+[2b]+[2c]	0,00 €
[8] TOTAL A PAGAR [5]+[6]+[7]	**1.060,00 €**

Factura del otro profesional Z, con fecha del 3 de septiembre:

Conceptos	
[1] Importe servicio	75,00 €
[2] Base imponible al 21% [1]	**75,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	15,75 €
[4] TOTAL importe con IVA [2]+[3]	**90,75 €**
[5] Retención IRPF -15%*[2]	-11,25 €
[6] TOTAL A PAGAR [4]+[5]	**79,50 €**

Justificante de pago de la tasa, con fecha del 4 de septiembre:

Importe tasa:	100,00 €

Contabilizar las operaciones descritas en el enunciado, tanto desde el punto de vista de la empresa Y S.L. como de la empresa X S.L.

· Cuando recibe la provisión de fondos por parte de la empresa X, el 2 de septiembre:

190,00	(570) Caja, euros	a	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	190,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

430X a 5557
570 a 430X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Cuando la empresa Y paga, a nombre y por cuenta de la empresa X, la factura del profesional Z (el 3 de septiembre):

79,50	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(570) Caja, euros	79,50

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Cuando la empresa Y paga, a nombre y por cuenta de la empresa X, la tasa (el 4 de septiembre):

100,00	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(570) Caja, euros	100,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Como se ve, el importe de la provisión inicial ha sido más que suficiente para cubrir los suplidos, con lo cual se ha acordado que la empresa Y devuelva más tarde el exceso de 10,50€ a la empresa X.

No registrará en sus libros de facturas la factura del profesional Z que pagó a nombre de la empresa X, pues esa factura no está a su nombre. Tampoco registrará en sus libros de facturas la tasa que pagó a nombre de la empresa X, por 2 razones: 1) la tasa no era a su nombre 2) la tasa no es una factura normal de un proveedor/acreedor, sino que se trata de un tributo.

· Contabilización de la factura que la empresa Y manda a la empresa X, con fecha 5 de septiembre.

1.060,00	(430X) X S.L.	a	(705Y) Prestación servicio Y	1.000,00
150,00	(47312X) HP retenciones de IS hechas por X S.L.	a	(477) HP IVA repercutido	210,00

Este asiento produciría un registro en el libro de facturas expedidas de la empresa Y, con su base imponible y el IVA correspondiente.

No es muy común encontrar retenciones de impuesto sobre sociedades por servicios realizados, salvo en el caso de arrendamientos, principalmente (véase art. 60 RIS). No obstante, con propósito didáctico, hemos supuesto que existe una retención de impuesto de sociedades por un servicio genérico que la empresa Y realiza para la empresa X.

Hemos supuesto que el servicio que presta la empresa Y se trata de un servicio genérico en el que la retención el impuesto de sociedades se practica de acuerdo al art 65.1 RIS, es decir, que la retención se practica en el momento de la **exigibilidad**.

El tema del momento de retención del impuesto de sociedades es algo controvertido. Por ejemplo, la resolución 5810/2019 del TEAC, establece que la retención efectiva en las rentas de arrendamientos se produce con el pago de la renta, o al menos con el ingreso en Hacienda del importe de la retención. En este caso práctico nos limitaremos a considerar un servicio genérico al que se le aplica el criterio general de exigibilidad. De todas maneras, el pago del servicio descrito en este caso práctico se produce en el mismo período en el que se produce la exigibilidad, con lo cual a efectos prácticos la retención realizada puede considerarse efectiva sea cual sea el criterio aplicado.

En cuanto al saldo de suplidos que aparece en la segunda parte de la factura, dicho saldo sale 0 pues se ha aplicado una cantidad de la provisión inicial equivalente a los suplidos producidos. Así, la cuenta 5557X no aparece en el asiento. También podría aparecer con saldo 0, si se estima necesario.

· **Cobro** de la cantidad que la empresa X debe a la empresa Y, con fecha 5 de septiembre.

1.060,00	(570) Caja, euros	a	(430X) X S.L.	1.060,00

Como hemos explicado, hemos optado por contabilizar la retención cuando se produce la exigibilidad.

· Con fecha 10 de septiembre, **devuelve la cantidad de la provisión de fondos que sobró** después de pagar los suplidos a nombre de la empresa X.

10,50 €	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(570) Caja, euros	10,50 €

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Sobre el **destino final del remanente de la provisión de fondos** caben las siguientes consideraciones sobre **otras alternativas** de su uso:

Podría haberse acordado que la cantidad sobrante de provisión de fondos quedase ahí para afrontar suplidos en el futuro si hay una relación continuada entre el cliente y el prestador principal.

Podría haberse acordado que el excedente de la provisión de fondos quedase como anticipo para futuros servicios, adeudando la cuenta 5557X con abono a una cuenta de anticipos (por ejemplo "438X. Cliente X - anticipos para futuros servicios") y la cuenta de IVA repercutido (los anticipos devengan IVA). También contabilizaría retención (en el debe) si procede.

Hipotéticamente, la empresa Y y la empresa X podrían haber acordado que la cantidad sobrante de la provisión de fondos fuera usada para pagar la factura de por los servicios de la empresa Y. Sin embargo, si se usa la cantidad residual de la provisión de fondos inicial para pagar la factura de la empresa Y, teóricamente Hacienda podría argumentar que esa cantidad de 10,50 € era en realidad un anticipo por los servicios de la empresa Y y que por tanto esa cantidad debería haber devengado un IVA (y posiblemente estar sujeta a retención) en el momento de ser entregada inicialmente el 2 de septiembre. No obstante se podría argumentar ante Hacienda que esto no debería ser un gran problema si la provisión inicial y el pago de la factura están en el mismo trimestre de liquidación de IVA.

Otro problema de usar el excedente de la provisión para pagar la factura es que podría ir en contra del principio de no compensación.

· Cuando entrega la **provisión de fondos** a la empresa Y, con fecha 2 de septiembre:

190,00	(5556Y) Prestador Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(570) Caja, euros	190,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria:

5556 a 410Y
410Y a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Días después, una vez hechas las gestiones, la empresa Y manda su factura así como la factura del profesional Z y la tasa del ayuntamiento. Vamos por tanto a contabilizar todo esto en varios asientos, ordenados en base a la fecha de los documentos suministrados.

· Al recibir la **factura del Profesional Z**, contabiliza la factura del profesional Z y abona la cuenta 5556 de provisiones de fondos y suplidos (fecha 3 de septiembre):

Importe facturado por el Profesional Z.

75,00	(623) Servicios de profesionales independientes	a	(410Z) Profesional Z	90,75
15,75	(472) HP IVA soportado			

La empresa X registrará la factura en su libro de facturas de IVA con su base imponible e IVA correspondiente.

Como ya se le pagó, cancelamos la deuda con el Profesional Z con la cuenta 5556 de provisiones de fondos y suplidos. Aprovechamos para contabilizar la retención practicada por IRPF al Profesional Z:

90,75	(410Z) Profesional Z	a	(5556Y) Prestador Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	79,50
		a	(47511Z) HP acreedora por retenciones practicadas por IRPF al Profesional Z	11,25

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

410Z a 410Y
410Y a 5556
a 47511Z

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Según el art 78.1 RIRPF la obligación de retener rentas en IRPF nace en el momento en el que se satisfaga o abone la renta.

· Al recibir el justificante de pago de la tasa, contabiliza el **gasto de la tasa** y hace frente al mismo abonando la cuenta 5526 de provisiones de fondos y suplidos (fecha 4 de septiembre):

100,00	(63131) Tasas y precios públicos locales	a	(4757W) Hacienda Pública acreedora, localidad “W”	100,00

100,00	(4757W) Hacienda Pública acreedora, localidad “W”	a	(5556Y) Prestador Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	100,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

4757W a 410Y
410Y a 5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

No registrará la tasa en los libros de facturas de IVA, pues no se trata de una factura de un proveedor/acreedor, sino de un tributo (cosa distinta sería si se tratara de un libro unificado IRPF-IVA).

Como se ve, el importe de la provisión inicial ha sido más que suficiente para cubrir los suplidos, con lo cual se ha acordado que la empresa Y devuelva más tarde el exceso de 10,50€ a la empresa X.

· Contabiliza la factura de la empresa Y con fecha 5 de septiembre:

1.000,00	(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Y S.L.	1.060,00
210,00	(472) HP IVA soportado	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Y S.L.	150,00

Este asiento quedaría registrado en el libro de facturas recibidas de la empresa X, con su base imponible y el IVA correspondiente.

No es muy común encontrar retenciones de impuesto sobre sociedades por servicios realizados, salvo en el caso de arrendamientos, principalmente (véase art. 60 RIS). No obstante, con propósito didáctico, hemos supuesto que existe una retención de impuesto de sociedades por un servicio genérico que la empresa Y realiza para la empresa X.

Hemos supuesto que el servicio que presta la empresa Y se trata de un servicio genérico en el que la retención el impuesto de sociedades se practica de acuerdo al art 65.1 RIS, es decir, que la retención se practica en el momento de la exigibilidad.

El tema del momento de retención del impuesto de sociedades es algo controvertido. Por ejemplo, la resolución 5810/2019 del TEAC, establece que la retención efectiva en las rentas de arrendamientos se produce con el pago de la renta, o al menos con el ingreso en Hacienda del importe de la retención. En este caso práctico nos limitaremos a considerar un servicio genérico al que se le aplica el criterio general de exigibilidad. De todas maneras, el pago del servicio descrito en este caso práctico se produce en el mismo período en el que se produce la exigibilidad, con lo cual a efectos prácticos la retención realizada puede considerarse efectiva sea cual sea el criterio aplicado.

En cuanto al saldo de suplidos que aparece en la segunda parte de la factura, dicho saldo sale 0 pues se ha aplicado una cantidad de la provisión inicial equivalente a los suplidos producidos. Así, la cuenta 5556Y no aparece en el asiento. Otra posibilidad habría sido poner la cuenta con saldo 0, si se estima necesario.

· El mismo 5 de septiembre, pago a la empresa Y de lo que se le debe por sus servicios.

1.060,00	(410Y) Y S.L.	a	(570) Caja, euros	1.060,00

Como hemos explicado, hemos optado por contabilizar la retención cuando se produce la exigibilidad.

· El 10 de septiembre recibe de la empresa Y la cantidad sobrante de la provisión de fondos que entregó inicialmente:

10,50 €	(570) Caja, euros	a	(5556Y) Prestador Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	10,50 €

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410X como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

570 a 410Y
410Y a 5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Sobre el destino final del remanente de la provisión de fondos caben las siguientes consideraciones sobre otras alternativas de su uso:

Podría haberse acordado que esa cantidad quedase ahí para afrontar suplidos en el futuro si hay una relación continuada entre el cliente X y el prestador principal Y.

Podría haberse acordado que el excedente de la provisión de fondos quedase como anticipo para futuros servicios, abonando la cuenta 5556Y con cargo a una cuenta de anticipos (por ejemplo "417X. Prestador Y - anticipos para futuros servicios") y la cuenta de IVA soportado (los anticipos devengan IVA). También contabilizaría retención (en el haber) en algunos casos dependiendo del tipo de renta.

Hipotéticamente, la empresa Y y la empresa X podrían haber acordado que la cantidad sobrante de la provisión de fondos fuera usada para pagar la factura de por los servicios de la empresa Y. Sin embargo, si se usa la cantidad residual de la provisión de fondos inicial para pagar la factura de la empresa Y, teóricamente Hacienda podría argumentar que esa cantidad de 10,50 € era en realidad un anticipo por los servicios de la empresa Y y que por tanto esa cantidad debería haber devengado un IVA (y posiblemente estar sujeta a retención) en el momento de ser entregada inicialmente el 2 de septiembre. No obstante se podría argumentar ante Hacienda que esto no debería ser un gran problema si la provisión inicial y el pago de la factura están en el mismo trimestre de liquidación de IVA.

Otro problema de usar el excedente de la provisión para pagar la factura es que podría ir en contra del principio de no compensación.

Ejemplo 5. Prestación servicio. Provisión de fondos inicial insuficiente para cubrir todos los suplidos.

La empresa Y S.L. va a hacer unas gestiones para la empresa X S.L. La empresa X S.L. entrega a la empresa Y S.L. una provisión de fondos para hacer frente a posibles suplidos.

Al hacer las gestiones, La empresa Y S.L. paga a nombre y por cuenta de la empresa X S.L. los gastos de un profesional Z (aquí se ha producido un suplido). También paga una tasa municipal al ayuntamiento W, a nombre y por cuenta de X S.L. (otro suplido).

Después la empresa Y S.L. manda a la empresa X S.L. tanto su factura como la del profesional Z y el justificante de pago de la tasa. La empresa X S.L. entonces paga a la empresa Y S.L. tanto la cantidad del servicio prestado por Y S.L. más la parte del importe por suplidos que no cubría la provisión de fondos que entregó a Y S.L. al principio.

Recibo de la provisión de fondos entregada por la empresa X S.L. a la empresa Y S.L.:

Y S.L.
C/ Karoshi n.º 1 C.P. 28888
Madrid
Telef 123456789
NIF B50000003

N.º recibo: PF2021 15
Fecha: 02/09/21

Cliente:

X S.L.
C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999
Madrid
Telef 456789123
NIF B70000002

CONCEPTO	CANTIDAD
Provisión de fondos para suplidos entregada inicialmente por cliente X S.L.	170,00 €

Forma de pago: Efectivo

Factura del profesional Z:

Profesional Z
C/ Sepuku n.º 1 C.P. 28000
Madrid
Telef 987654321
NIF 40000003S

N.º FACTURA: S12021 17
Fecha: 03/09/21

FACTURAR A:

X S.L.
C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999
Madrid
Telef 456789123
NIF B70000002

Conceptos	
[1] Importe servicio	75,00 €
[2] Base imponible al 21% [1]	**75,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	15,75 €
[4] TOTAL importe con IVA [2]+[3]	**90,75 €**
[5] Retención IRPF -15%*[2]	-11,25 €
[6] TOTAL A PAGAR [4]+[5]	**79,50 €**

Forma de pago: Efectivo

Justificante de pago de la tasa que se pagó por transferencia bancaria:

Ayuntamiento W

N.º identificador: 0556677/88
Fecha: 04/09/21

Obligado tributario:

X S.L.
C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999
Madrid
NIF B70000002

CONCEPTO: **Tasa municipal**

Cuota líquida: 100,00 €

Factura de Y S.L.:

Y S.L. C/ Karoshi n.º 1 C.P. 28888 Madrid Telef 123456789 NIF B50000003	N.º FACTURA: A2021 45 Fecha: 05/09/21
	FACTURAR A: X S.L. C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999 Madrid Telef 456789123 NIF B70000002

Conceptos	
[1] Importe servicio Y S.L.	1.000,00 €
[2a] Suplido 1 (importe pagado al profesional Z, IVA 21% incluido, descontando retención 15%)	79,50 €
[2b] Suplido 2 (importe tasa)	100,00 €
[2c] Provisión de fondos para suplidos aplicada	-170,00 €
[3] Base imponible al 21% [1]	**1.000,00 €**
[4] IVA 21%*[3]	210,00 €
[5] Total importe con IVA [3]+[4]	**1.210,00 €**
[6] Retención IS -15%*[3]	-150,00 €
[7] Saldo suplidos [2a]+[2b]+[2c]	9,50 €
[8] TOTAL A PAGAR [5]+[6]+[7]	**1.069,50 €**

Forma de pago: Cheque bancario

Se pide:

· Contabilizar las operaciones descritas en el enunciado, tanto desde el punto de vista de la empresa Y S.L. como de la empresa X S.L. Libro diario, libros de facturas, modelo 347.
· Explicar de forma básica y resumida lo que el Profesional Z tendría que registrar en sus libros.

Contabilidad de la empresa Y.

· Asiento cuando recibe la provisión de fondos por parte la empresa X, con fecha 2 de septiembre:

170,00 €	(572B) Banco B, euros	a	(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	170,00 €

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

430X a 5557
572B a 430X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Asiento cuando la empresa Y paga, a nombre y por cuenta de la empresa X, la factura del profesional Z, con fecha 3 de septiembre:

79,50	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(572B) Banco B, euros	79,50

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 572B

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Asiento cuando la empresa Y paga, a nombre y por cuenta de la empresa X, la tasa, con fecha 4 de septiembre:

100,00	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(572B) Banco B, euros	100,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 572B

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

No registrará en sus libros de facturas la factura del profesional Z que pagó a nombre de la empresa X, pues esa factura no está a su nombre. Tampoco registrará en sus libros de facturas la tasa que pagó a nombre de la empresa X, por 2 razones: 1) la tasa no era a su nombre 2) la tasa no es una factura normal de un proveedor/acreedor, sino que se trata de un tributo.

Como se ve, el importe de la provisión ha sido insuficiente para cubrir los suplidos, con lo cual la empresa X debe a la empresa Y la diferencia, es decir, 9,50 €.

· Contabilización de la factura que la empresa Y manda a la empresa X, con fecha 5 de septiembre.

Asiento por el importe del servicio con IVA:

1.069,50	(430X) X S.L.	a	(705Y) Prestación servicio Y	1.000,00
150,00	(47312X) HP retenciones de IS hechas por X S.L.	a	(477) HP IVA repercutido	210,00
		a	(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	9,50

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer ese asiento usando la 5557 genérica en vez de la cuenta 5557X.

430X a 705Y
47312X a 5557
a 477

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

En cuanto al saldo de suplidos que aparece en la segunda parte de la factura, hemos optado por trasladar dicha cantidad de la cuenta 5557X a la 430X y a continuación cobrar la cantidad total resultante.

*Otra posibilidad hubiera sido hacer el asiento registrando estrictamente el importe de la base imponible más el IVA, sin trasladar el saldo de suplidos, y más tarde hacer el asiento del cobro abonando tanto la cuenta 430X como la cuenta 5557X.

El asiento de esta factura producirá un registro en el libro de facturas expedidas de la empresa Y, con su base imponible y el IVA correspondiente.

No es muy común encontrar retenciones de impuesto sobre sociedades por servicios realizados, salvo en el caso de arrendamientos, principalmente (véase art. 60 RIS). No obstante, con propósito didáctico, hemos supuesto que existe una retención de impuesto de sociedades por un servicio genérico que la empresa Y realiza para la empresa X.

Hemos supuesto que el servicio que presta la empresa Y se trata de un servicio genérico en el que la retención el impuesto de sociedades se practica de acuerdo al art 65.1 RIS, es decir, que la retención se practica en el momento de la exigibilidad.

El tema del momento de retención del impuesto de sociedades es algo controvertido. Por ejemplo, la resolución 5810/2019 del TEAC, establece que la retención efectiva en las rentas de arrendamientos se produce con el pago de la renta, o al menos con el ingreso en Hacienda del importe de la retención. En este caso práctico nos limitaremos a considerar un servicio genérico al que se le aplica el criterio general de exigibilidad. De todas maneras, el pago del servicio descrito en este caso práctico se produce en el mismo período en el que se produce la exigibilidad, con lo cual a efectos prácticos la retención realizada puede considerarse efectiva sea cual sea el criterio aplicado.

· **Cobro** de la cantidad que la empresa X debe a la empresa Y, con fecha 5 de septiembre.

1.069,50	(572B) Banco B, euros	**a**	(430X) X S.L.	1.069,50

Como hemos explicado, hemos optado por contabilizar la retención cuando se produce la exigibilidad.

· El **libro de provisiones de fondos y suplidos**, que podemos confeccionar en una hoja de cálculo de LibreOffice, quedaría así:

N.º	Provisión de fondos / Suplido	Fecha yyyy-mm-dd	Importe	Pagador de la provisión / Perceptor del suplido	En caso de suplido, indicar el cliente a nombre del que se hace el suplido	N.º Factura / documento
1	Provisión de fondos	2021-09-02	170.00	Cliente X S.L. NIF B70000002		PF2021 15
2	Suplido	2021-09-03	-79.50	Profesional Z NIF 40000003S	Cliente X S.L. NIF B70000002	S12021 17
3	Suplido	2021-09-04	-100.00	Ayuntamiento W	Cliente X S.L. NIF B70000002	0556677/88
4	Provisión de fondos	2021-09-05	9.50	Cliente X S.L. NIF B70000002		A2021 45

Podemos usar los filtros de la hoja de cálculo para encontrar la información que necesitemos dentro del libro.

Como se aprecia en el último apunte en el libro de provisiones de fondos y suplidos, aparece como provisión de fondos el pago de los 9,50 € que se contabilizó en la factura y se cobró el mismo día 5 de septiembre. De esta manera el saldo final queda a 0.

· El **libro de facturas emitidas / expedidas** quedaría así:

LIBRO DE FACTURAS EMITIDAS										
Orden	Factura	Fecha Fra.	Cuenta, Cliente/deudor	Asto.	Base Imp.	Tipo	Cuota	Tipo.RE	R.E.	Total
45	A2021 45	05.09.2021	430000000007 X S.L. B70000002	9	1.000,00	21,00	210,00	0,00	0,00	1.210,00

Como vemos, aparece la base imponible correspondiente exclusivamente al servicio prestado la empresa Y, sin incluir en la misma el importe de los suplidos. Además aparece la cuota de IVA correspondiente. Véanse arts 63 y 64 RIVA y artículo 78.3, 3º LIVA.

* Si la empresa tributase por IRPF (excepto estimación directa normal en actividades mercantiles), normalmente no usaría el libro diario en la práctica (véase Orden HAC-773-2019). En tal caso, si usase el libro unificado de IVA-IRPF, registraría en una línea la factura emitida para la empresa X, con su base, IVA y retención correspondiente.

· Si tenemos en cuenta los artículos 33 y 34.2 reglamento de gestión tributaria, así como el artículo 78.3, 3º LIVA, lo que la empresa Y registra en su **modelo 347** es:

CUENTA	IMPORTE	1T	2T	3T	4T	RAZÓN	CIF/NIF
430000000007	1210,00	0,00	0,00	1210,00	0,00	X S.L.	B70000002

Vemos que aparece el importe de la base imponible más la cuota de IVA. Como ya hemos dicho, no se incluyen los suplidos en la base imponible. No se resta la retención por IRPF o IS (si la hubiera).

La empresa tendrá que tener en cuenta el art 33.1 RGT:

> "Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de **3.005,06 euros** durante el año natural correspondiente."

No obstante la empresa tendrá que tener en cuenta que, según el art 33.2.i) RGT, quedan ***excluidas del deber de declaración:***

> "en general, todas aquellas **operaciones** respecto de las que exista una **obligación periódica de suministro** de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente."

Contabilidad de la empresa X.

· Asiento a realizar cuando **entrega la provisión de fondos a la empresa Y**, con fecha 2 de septiembre:

170,00 €	(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(572B) Banco B, euros	170,00 €

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

5556 a 410Y
410Y a 572B

Días después, una vez hechas las gestiones, la empresa Y manda su factura así como la factura del profesional Z y la tasa del ayuntamiento. Vamos por tanto a contabilizar todo esto en varios asientos, ordenados en base a la fecha de los documentos suministrados.

· Al recibir la factura del profesional Z, contabiliza la **factura del profesional Z** y a continuación en otro asiento hace frente a la deuda con el profesional Z abonando la cuenta 5556 de provisiones y suplidos:

Importe facturado por el Profesional Z, con fecha 3 de septiembre:

75,00 €	(623) Servicios de profesionales independientes	a	(410Z) Profesional Z	90,75 €
15,75 €	(472) HP IVA soportado			

La empresa X registrará la factura en su libro de facturas de IVA con su base imponible e IVA correspondiente.

Como ya se le pagó, cancelamos la deuda con el Profesional Z con la cuenta 5556 de provisiones de fondos y suplidos. Aprovechamos para contabilizar la retención practicada por IRPF al Profesional Z:

90,75 €	(410Z) Profesional Z	a	(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	79,50 €
		a	(47511Z) HP acreedora por retenciones practicadas por IRPF al Profesional Z	11,25 €

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

410Z a 410Y
410Y a 5556
a 47511Z

Según el art 78.1 RIRPF la obligación de retener rentas en IRPF nace en el momento en el que se satisfaga o abone la renta.

· Al recibir el justificante de pago de la tasa, contabiliza el gasto de la tasa y hace frente al mismo abonando la cuenta 5556 de provisiones de fondos y suplidos. Fecha del documento: 4 de septiembre.

Asiento por la tasa del ayuntamiento, con fecha 4 de septiembre:

100,00	(63131) Tasas y precios públicos locales	a	(4757W) Hacienda Pública acreedora, localidad "W"	100,00

Como ya se pagó, cancelamos la deuda con el ayuntamiento con la cuenta 5556 de provisiones de fondos y suplidos.

100,00	(4757W) Hacienda Pública acreedora, localidad "W"	a	(5556Y) Prestador Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	100,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 410Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

4757W a 410Y
410Y a 5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

No registrará la tasa en los libros de facturas de IVA, pues no se trata de una factura de un proveedor/acreedor, sino de un tributo (cosa distinta sería si se tratara de un libro unificado IRPF-IVA).

Como se ve, el importe de la provisión ha sido insuficiente para cubrir los suplidos, con lo cual la empresa X debe a la empresa Y la diferencia, es decir, 9,50 €.

· Contabilización de la factura que la empresa Y manda a la empresa X.

Asiento por el importe del servicio con IVA. Fecha 5 de septiembre.

1.000,00	(62Y) Gasto servicio Y	a	(410Y) Y S.L.	1.069,50
9,50	(5556Y) Prestador Y - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(47512Y) HP acreedora por retenciones practicadas de IS a Y S.L.	150,00
210,00	(472) HP IVA soportado			

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

62Y a 410Y
5556 a 47512Y
472

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

En cuanto al saldo de suplidos que aparece en la segunda parte de la factura, hemos optado por trasladar dicha cantidad de la cuenta 5556Y a la 410Y y a continuación cobrar la cantidad total resultante.

*Otra posibilidad hubiera sido hacer el asiento registrando estrictamente el importe de la base imponible más el IVA, sin trasladar el saldo de suplidos, y más tarde hacer el asiento del pago cargando tanto la cuenta 410Y como la cuenta 5556Y.

El asiento de esta factura quedará registrado en el libro de facturas recibidas de la empresa X, con su base imponible y el IVA correspondiente.

No es muy común encontrar retenciones de impuesto sobre sociedades por servicios realizados, salvo en el caso de arrendamientos, principalmente (véase art. 60 RIS). No obstante, con propósito didáctico, hemos supuesto que existe una retención de impuesto de sociedades por un servicio genérico que la empresa Y realiza para la empresa X.

Hemos supuesto que el servicio que presta la empresa Y se trata de un servicio genérico en el que la retención el impuesto de sociedades se practica de acuerdo al art 65.1 RIS, es decir, que la retención se practica en el momento de la exigibilidad.

El tema del momento de retención del impuesto de sociedades es algo controvertido. Por ejemplo, la resolución 5810/2019 del TEAC, establece que la retención efectiva en las rentas de arrendamientos se produce con el pago de la renta, o al menos con el ingreso en Hacienda del importe de la retención. En este caso práctico nos limitaremos a considerar un servicio genérico al que se le aplica el criterio general de exigibilidad. De todas maneras, el pago del servicio descrito en este caso práctico se produce en el mismo período en el que se produce la exigibilidad, con lo cual a efectos prácticos la retención realizada puede considerarse efectiva sea cual sea el criterio aplicado.

· Pago a la empresa Y todo lo que se le debe, por su servicio y por la parte de los suplidos no cubierta por la provisión de fondos inicial.

1.069,50	(410Y) Y S.L.	a	(572B) Banco B, euros	1.069,50

Como hemos explicado, hemos optado por contabilizar la retención cuando se produce la exigibilidad.

· Veamos el libro de facturas recibidas de la empresa X:

LIBRO DE FACTURAS RECIBIDAS										
Orden	Factura	Fecha Fra.	Contab.	CIF/NIF	Proveedor/acreedor	Asto.	Base Imp.	Tipo	Cuota	Total
1	S12021 17	03.09.2021	03.09.2021	40000003S	Profesional Z	7	75,00	21,00	15,75	90,75
2	A2021 45	05.09.2021	05.09.2021	B50000003	Y S.L.	11	1.000,00	21,00	210,00	1.210,00

Como vemos, aparecen las facturas de la empresa Y y el profesional Z. Aparecen tanto las bases imponibles como las cuotas de IVA correspondientes. Obsérvese que en la base imponible no se incluye el importe de los suplidos. Véanse arts 63 y 64 RIVA y artículo 78.3, 3º LIVA.

No aparece la tasa municipal, pues no se trata de una factura normal y corriente de un proveedor, sino que se trata de un tributo.

* Si la empresa tributase por IRPF (excepto estimación directa normal en actividades mercantiles), normalmente no usaría el libro diario en la práctica (véase Orden HAC-773-2019). En tal caso, si usase el libro unificado de IVA-IRPF, registraría en dicho libro lo siguiente:
· En una línea la factura de la empresa Y con su base imponible (no incluye el importe del suplido), IVA y retención correspondiente..
· En otra línea la factura del Profesional Z con su base imponible (no incluye el importe del suplido), IVA y retención correspondiente.
· En otra línea la tasa (concepto de gasto G26 en este caso).

· Si tenemos en cuenta los artículos 33 y 34.2 reglamento de gestión tributaria, así como el artículo 78.3, 3º LIVA, lo que la empresa X tiene que tener en cuenta en su modelo 347 es:

CUENTA	IMPORTE	1T	2T	3T	4T	RAZÓN	CIF/NIF
410000000004	90,75	0,00	0,00	90,75	0,00	Profesional Z	40000003S
410000000005	1210,00	0,00	0,00	1210,00	0,00	Y S.L.	B50000003

Como se ve, los importes corresponden a la suma de la base imponible y la cuota de IVA correspondiente. Como ya hemos dicho, no se incluyen los suplidos en la base imponible. No se resta la retención por IRPF o IS (si la hubiera).

La empresa tendrá que tener en cuenta el art 33.1 RGT:

> "Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de **3.005,06 euros** durante el año natural correspondiente."

No obstante la empresa tendrá que tener en cuenta que, según el art 33.2.i) RGT, quedan *excluidas del deber de declaración:*

> "en general, todas aquellas **operaciones** respecto de las que exista una **obligación periódica de suministro** de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente."

· Si consultamos las **retenciones** del 3er trimestre obtenemos el siguiente cuadro:

Copiar

RTOS.DINERARIOS: 1075,00 RETENCIONES: 161,25

RTOS.ESPECIE: 0,00 PAGOS A CUENTA: 0,00

Apunte	Cuenta ret.	Cta.retenido	Arrend.	Especie	Cl	Base	Retención	Ing.Cta	Ing.Cta.	Nombre	CIF	Provincia	Tipo Ret.
458	475110000004	410000000004			G -.	75,00	11,25	0,00	0,00	Profesional Z	40000003S	28-Madrid	15,00
477	475120000005	410000000005			G -.	1000,00	150,00	0,00	0,00	Y S.L.	B50000003	28-Madrid	15,00

Como se ve en el cuadro, aparece tanto la retención de IRPF realizada al Profesional Z como la retención de IS realizada a la empresa Y S.L. Esta tabla se puede copiar a una hoja de cálculo donde se pueden filtrar las retenciones de IRPF (cuenta 47511) y las retenciones de IS (cuenta 47512) para rellenar los modelos de retenciones de Hacienda.

Lo que el Profesional Z básicamente registraría en sus libros.

◆ Si el Profesional Z usa el **libro diario** del PGC, tendrá que contabilizar lo que ha facturado por sus servicios a la empresa X.

◆ Lo que registra en su **libro de facturas expedidas** es:

· La factura por su propio servicio prestado a nombre de la empresa X, con su base imponible y cuota de IVA correspondiente.

* Si el Profesional Z tributase por IRPF (excepto estimación directa normal en actividades mercantiles), normalmente no usaría el libro diario en la práctica (véase Orden HAC-773-2019). En tal caso, si usase el **libro unificado de IVA-IRPF**, registraría en una línea la factura emitida para la empresa X, con su base, IVA y retención correspondiente.

◆ Si tenemos en cuenta los artículos 33 y 34.2 reglamento de gestión tributaria, así como el artículo 78.3, 3º LIVA, lo que el Profesional Z registra en su **modelo 347** es el importe facturado a nombre de la empresa X, incluyendo además el IVA correspondiente. No se resta la retención por IRPF o IS (si la hubiera). Tendrá en cuenta, no obstante, los arts. 33.1 y 32.2 i) del RGT antes mencionados.

Ejemplo 6. Adquisición de inmovilizado. Anticipo. Suplidos.

El concesionario Y S.L. va a acordar con un cliente X S.L. la venta de un vehículo mixto para transporte de mercancías. El cliente X S.L. entrega un anticipo.

El concesionario Y S.L. gestiona los trámites para la matriculación del vehículo a nombre del cliente X S.L:
· Impuesto de matriculación, a pagar a Hacienda (suplido).
· Tasa de matriculación, a pagar a la DGT (suplido).

El concesionario Y S.L. también gestiona el trámite del impuesto de circulación del vehículo, del primer año, a pagar al ayuntamiento de Madrid (otro suplido).

Finalmente el concesionario Y S.L. entrega el vehículo al cliente X S.L. En ese momento entrega también la factura correspondiente a la compra-venta del vehículo y además los justificantes del pago del impuesto de matriculación, la tasa de matriculación y el impuesto de circulación.

El mismo día de la entrega del vehículo, el cliente X S.L. paga al concesionario Y S.L. todo lo que le debe mediante cheque bancario.

El mismo día de la entrega del vehículo el cliente contrata el seguro de responsabilidad civil obligatorio para el vehículo, que paga mediante transferencia bancaria.

· Documento del anticipo inicial que el cliente X S.L. entrega al concesionario Y S.L.:

Concesionario Y S.L.
C/ Karoshi n.º 1 C.P. 28888
Madrid
Telef 123456789
NIF B50000003

N.º FACTURA: VA2021 99
Fecha: 02/09/21

FACTURAR A:

X S.L.
C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999
Madrid
Telef 456789123
NIF B70000002

Conceptos	
[1] Anticipo de compra vehículo mixto, furgoneta	3.000,00 €
[2] Base imponible al 21%	**3.000,00 €**
[3] IVA 21%*[2]	630,00 €
[4] TOTAL importe con IVA [2]+[3]	**3.630,00 €**

Forma de pago: Efectivo

· Documento del impuesto de matriculación, con fecha del 3 de septiembre, pagado mediante transferencia bancaria:

Modelo 576 – Impuestos especiales sobre determinados medios de transporte

Ejercicio fiscal
2021
Tipo autoliquidación
A ingresar

Datos identificativos del contribuyente
X S.L. NIF B70000002

Datos económicos
Importe del ingreso
4,500.00 €

Ref. 08877001

· Documento de la tasa de matriculación en la Dirección General de Tráfico, con fecha de 4 de septiembre, pagado mediante transferencia bancaria:

DGT

Pago de tasas

Datos de la compra

NIF/CIF B70000002
N.º de justificante 1010101
E-mail myemaildummy@pmail.xyz

Tasa	Tipo tasa	Precio
Expedición de permisos de circulación	1.1	97.00 €

· Documento del impuesto de circulación, pagado mediante transferencia bancaria:

Ayuntamiento de Madrid

N.º identificador: 0776655/44
Fecha: 05/09/21

Obligado tributario:
X S.L.
C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999 Madrid
NIF B70000002

Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

Cuota líquida: 150,00 €

· Factura del concesionario Y S.L:

Concesionario Y S.L.
C/ Karoshi n.º 1 C.P. 28888 Madrid
Telef 123456789
NIF B50000003

N.º FACTURA: V2021 77
Fecha: 06/09/21

FACTURAR A:

X S.L.
C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999 Madrid
Telef 456789123
NIF B70000002

Conceptos

[1a] Importe venta vehículo mixto, furgoneta VAN-ZX	###
[1b] Servicio de tramitación de matriculación del vehículo	300,00 €
[1c] Anticipo aplicado	-3.000,00 €
[2a] Suplido 1 (Impuesto de matriculación)	4.500,00 €
[2b] Suplido 2 (Tasa matriculación DGT)	97,00 €
[2c] Suplido 3 (Impuesto de circulación)	150,00 €
[3] Base imponible al 21% [1a]+[1b]+[1c]	**27.300,00 €**
[4] IVA 21%*[3]	5.733,00 €
[5] Total importe con IVA [3]+[4]	**33.033,00 €**
[6] Saldo suplidos [2a]+[2b]+[2c]	4.747,00 €
[7] TOTAL A PAGAR [5]+[6]	**37.780,00 €**

Forma de pago: Cheque bancario

· Recibo del seguro del vehículo:

Banco B Ref. 12349900
Oficina 1552
Fecha 06/09/2021

Entidad	Tomador
Aseguradora ZZ S.A. NIF A50000004 C/ Karoshi nº2 Madrid CP 28888	X S.L. NIF B70000002 C/ Kodokushi n.º 1 C.P. 28999 Madrid

Seguro obligatorio responsabilidad civil vehículos	Prima seguro	200.00 €
Periodo 06/09/2021 a 05/09/2022	I.P.S.	12.00 €
Matrícula XYZ1010	Recargo para Liquidación de Entidades Aseguradoras	0.30 €
	Recargo Consorcio Seguros, Riesgos Extraordinarios	3.50 €
	Recargo Consorcio Seguros, SORCCVM	3.00 €
	TOTAL RECIBO	218.80 €

Contabilizar las operaciones descritas en el enunciado, tanto desde el punto de vista del concesionario Y S.L. como del cliente X S.L. Libro diario, libros de facturas, modelo 347.

Contabilidad del concesionario Y.

· Asiento a realizar por el **anticipo** recibido de la empresa X el 2 de septiembre.

3.630,00	(570) Caja, euros	a (438X) X S.L. - anticipos	3.000,00
		a (477) HP IVA repercutido	630,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 438 genérica en vez de la 438X:

430X a 438
a 477
570 a 430X

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Ojo, se trata de un anticipo, no de una provisión de fondos. Los anticipos devengan IVA (art 75.2 LIVA).

· Asiento a realizar cuando el concesionario Y **paga, a nombre y por cuenta de la empresa X, el impuesto de matriculación,** con fecha 3 de septiembre.

4.500,00	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a (572B) Banco B, euros	4.500,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 572B

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Asiento a realizar cuando el concesionario Y paga, a nombre y por cuenta de la empresa X, la tasa de matriculación en la DGT, con fecha 4 de septiembre.

97,00	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(572B) Banco B, euros	97,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 572B

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Asiento a realizar cuando el concesionario Y paga, a nombre y por cuenta de la empresa X, el impuesto de circulación, con fecha 5 de septiembre.

150,00	(5557X) Cliente X S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(572B) Banco B, euros	150,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 430X como intermediaria y la 5557 genérica en vez de la 5557X:

5557 a 430X
430X a 572B

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

No registrará en sus libros de facturas las tasas e impuestos pagados a nombre del cliente X S.L.

Las cantidades de los suplidos quedan pendientes de pagar por el cliente X S.L. cuando éste pague el montante total de la factura.

· Contabilización de la factura que el concesionario Y manda a la empresa X, con fecha 6 de septiembre.

Asiento del importe del vehículo con IVA:

37.780,00	(430X) X S.L.	a	(700ZX) Ventas vehículos, furgonetas VAN-ZX	30.000,00
3.000,00	(438X) X S.L. - anticipos	a	(759V) Ingresos servicios diversos, tramitación de vehículos	300,00
		a	(5557X) Cliente X - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	4.747,00
		a	(477) HP IVA repercutido	5.733,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer ese asiento usando la 5557 genérica en vez de la cuenta 5557X y la cuenta 438 genérica en vez de la 438X:

430X a 700ZX
438 a 759V
a 5557
a 477

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

En cuanto al saldo de suplidos que aparece en la segunda parte de la factura, hemos optado por trasladar dicha cantidad de la cuenta 5557X a la 430X y a continuación cobrar la cantidad total resultante.

*Otra posibilidad hubiera sido hacer el asiento registrando estrictamente el importe de la base imponible más el IVA, sin trasladar el saldo de suplidos, y más tarde hacer el asiento del cobro abonando tanto la cuenta 430X como la cuenta 5557X.

Recordemos que los suplidos no se incluyen en la base imponible del IVA de la factura del concesionario Y a la empresa X. Específicamente, puede verse la resolución V0587-09 de la Dirección General de Tributos sobre suplidos en los trámites de matriculación.

El asiento de esta factura producirá un registro en el libro de facturas expedidas del concesionario Y, con su base imponible y el IVA correspondiente.

· **Cobro** de la cantidad que la empresa X debe a la empresa Y, con fecha 6 de septiembre.

37.780,00	(572B) Banco B, euros	a (430X) X S.L.	37.780,00

· El concesionario Y no realiza **ningún apunte contable en relación con el seguro**, pues éste es contratado y pagado por el propio cliente X S.L.

· El **libro de provisiones de fondos y suplidos**, que podemos confeccionar en una hoja de cálculo de LibreOffice, quedaría así:

N.º anotación	Provisión de fondos / Suplido	Fecha .yyyy/mm/dd	Importe	Pagador de la provisión / Perceptor del suplido	En caso de suplido, indicar el cliente a nombre del que se hace el suplido	N.º Factura / documento
1	Suplido	2021-09-03	-4,500.00	Hacienda Pública	Cliente X S.L. NIF B70000002	08877001
2	Suplido	2021-09-04	-97.00	Dirección General de Tráfico	Cliente X S.L. NIF B70000002	010101
3	Suplido	2021-09-05	-150.00	Ayuntamiento de Madrid	Cliente X S.L. NIF B70000002	0776655/44
4	Provisión de fondos	2021-09-06	4,747.00	Cliente X S.L. NIF B70000002		V 20210077

Podemos usar los filtros de la hoja de cálculo para encontrar la información que necesitemos dentro del libro.
Como se aprecia en el último apunte en el libro de provisiones de fondos y suplidos, aparece como provisión de fondos el pago de los 4.747 € que se contabilizó en la factura y se cobró el mismo día 6 de septiembre. De esta manera el saldo final queda a 0.

Es importante recordar que la cantidad inicial que el cliente X S.L. entregó al concesionario Y (3.000 € más 630€ de IVA) fue explícitamente en concepto de anticipo para la compra del vehículo, no como provisión de fondos.

· El **libro de facturas emitidas / expedidas** quedaría así:

LIBRO DE FACTURAS EMITIDAS

Orden	Factura	Fecha Fra.	Cuenta, Cliente/deudor	Asto.	Base Imp.	Tipo	Cuota	Tipo.RE	R.E.	Total
1	VA2021 99	02.09.2021	438000000007 X S.L. B70000002	2	3.000,00	21,00	630,00	0,00	0,00	3.630,00
2	V2021 77	06.09.2021	430000000007 X S.L. B70000002	8	27.300,00	21,00	5.733,00	0,00	0,00	33.033,00

Como vemos, aparecen 2 líneas asociadas al cliente X S.L:
- En la primera línea aparece el anticipo, con su base, tipo y cuota correspondiente.
- En la segunda línea aparece la factura de venta. Como base imponible aparece el importe del vehículo, descontado el anticipo, más el importe del servicio de tramitación. Los suplidos no se incluyen en la base imponible (véanse arts 63 y 64 RIVA y artículo 78.3, 3º LIVA).

· Si tenemos en cuenta los artículos 33 y 34.2 reglamento de gestión tributaria, así como el artículo 78.3, 3º LIVA, lo que la empresa Y registra en su **modelo 347** es:

CUENTA	IMPORTE	3T	RAZÓN	CIF/NIF
430000000007	33033,00	33033,00	X S.L.	B70000002
438000000007	3630,00	3630,00	X S.L.	B70000002

Como vemos , aparecen en el tercer trimestre 2 líneas asociadas al NIF del cliente X S.L:
- En la primera línea aparece el importe de la venta, descontado el anticipo, más el IVA. Como ya hemos dicho, no se incluyen los suplidos en la base imponible.
- En la segunda línea aparece el anticipo.

Contabilidad de la empresa X.

· Asiento a realizar cuando **entrega el anticipo al concesionario Y**, con fecha 2 de septiembre:

3.000,00 €	(239Y) Concesionario Y S.L. - anticipos para inmovilizado material	a	(570) Caja, euros	3.630,00 €
630,00 €	(472) HP IVA soportado			

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 523Y como intermediaria y usando la 239 genérica en vez de la 239Y:

239 a 523Y
472
523Y a 570

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

Ojo, se trata de un anticipo, no de una provisión de fondos. Los anticipos devengan IVA (art 75.2 LIVA).
No hay que olvidar de que a efectos de IVA se va a adquirir un "bien de inversión".
Hemos supuesto que, al tratarse de un vehículo mixto, la empresa X puede deducirse el 100% del IVA soportado.

Días después, una vez hechas las gestiones, el concesionario Y manda su factura así como los justificantes de pago del impuesto de matriculación, la tasa de matriculación de la DGT y el impuesto de circulación del ayuntamiento de Madrid. Vamos por tanto a contabilizar todo esto en varios asientos, ordenados en base a la fecha de los documentos suministrados.

Para la contabilización, tendremos que distinguir qué partidas formarán parte del precio de adquisición del vehículo, de acuerdo a las normas de valoración del PGC. Así pues, en el precio de adquisición se incluirá, además del precio del vehículo en sí, los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

· Al recibir el justificante del **impuesto de matriculación**, procede a su contabilización, y a continuación en otro asiento contabiliza el pago de dicha deuda con la Hacienda Pública abonando la cuenta 5556 de provisiones y suplidos.

Importe del impuesto de matriculación, con fecha 3 de septiembre:

4.500,00	(218ZX) Furgoneta VAN-ZX	a	(47590011) HP acreedora por impuesto de matriculación	4.500,00

Como se observa, hemos considerado el impuesto de matriculación como mayor valor de adquisición del vehículo.

Como ya se pagó, cancelamos la deuda con Hacienda usando la cuenta de provisiones de fondos y suplidos:

4.500,00	(47590011) HP acreedora por impuesto de matriculación	a	(5556Y) Concesionario Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	4.500,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 523Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

475911 a 523Y
523Y a 5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Al recibir el justificante de la **tasa de matriculación de la DGT**, procede a su contabilización, y a continuación en otro asiento contabiliza el pago de dicha deuda con la DGT abonando la cuenta 5556 de provisiones y suplidos.

Importe de la tasa de matriculación, con fecha 4 de septiembre:

97,00	(218ZX) Furgoneta VAN-ZX	a	(47590012) HP acreedora por tasa matriculación DGT	97,00

Como se observa, hemos considerado la tasa de matriculación como mayor valor de adquisición del vehículo.

Como ya se pagó, cancelamos la deuda con la DGT usando la cuenta de provisiones de fondos y suplidos:

97,00	(47590012) HP acreedora por tasa matriculación DGT	a	(5556Y) Concesionario Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	97,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 523Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

475912 a 523Y
523Y a 5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Al recibir el justificante del **impuesto de circulación**, procede a su contabilización, y a continuación en otro asiento contabiliza el pago de dicha deuda con el ayuntamiento de Madrid, abonando la cuenta 5556 de provisiones y suplidos.

Importe del impuesto de circulación, con fecha 5 de septiembre:

150,00	(631323) Impuesto de circulación	a	(4757M) Hacienda Pública acreedora, ayto Madrid	150,00

Como se ve, hemos considerado el impuesto de matriculación como gasto y no como mayor valor de adquisición del vehículo. El impuesto de circulación es un impuesto de carácter anual que el titular del vehículo ha de pagar para circular por las vías públicas.

Como ya se pagó, cancelamos la deuda con el ayuntamiento de Madrid usando la cuenta de provisiones de fondos y suplidos:

150,00	(4757M) Hacienda Pública acreedora, ayto Madrid	a	(5556Y) Concesionario Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	150,00

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la cuenta 523Y como intermediaria y usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y:

4757M a 523Y
523Y a 5556

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

· Contabilización de la **factura que el concesionario Y manda a la empresa X**.

Asiento por el importe del vehículo con IVA. Fecha 6 de septiembre.

30.300,00	(218ZX) Furgoneta VAN-ZX	a	(523Y) Concesionario Y S.L. - proveedor inmovilizado c/p	37.780,00
4.747,00	(5556Y) Concesionario Y S.L. - cuenta corriente por provisiones de fondos y suplidos	a	(239Y) Concesionario Y S.L. - anticipos para inmovilizado material	3.000,00
5.733,00	(472) HP IVA soportado			

*No obstante, puede haber algún programa de contabilidad que obligue a hacer algo como lo siguiente, usando la 5556 genérica en vez de la 5556Y y la 239 genérica en vez de la 239Y:

218ZX a 523Y
5556 a 239
472

Aconsejamos en la medida de lo posible evitar tal método, por desviarse del PGC.

En cuanto al saldo de suplidos que aparece en la segunda parte de la factura, hemos optado por trasladar dicha cantidad de la cuenta 5556Y a la 523Y y a continuación cobrar la cantidad total resultante.

*Otra posibilidad hubiera sido hacer el asiento registrando estrictamente el importe de la base imponible más el IVA, sin trasladar el saldo de suplidos, y más tarde hacer el asiento del pago cargando tanto la cuenta 523Y como la cuenta 5556Y.

Hemos añadido al importe bruto del vehículo el gasto de tramitación como mayor valor de adquisición. Así pues, el valor de adquisición del vehículo quedaría así:

Importe bruto	30.000,00 €
Servicio tramitación	300,00 €
Impuesto matriculación	4.500,00 €
Tasa matriculación DGT	97,00 €
Total valor adquisición	34.897,00 €

Hemos aplicado el anticipo de 3.000€ que la empresa adelantó el día 2 de septiembre.

El asiento de la factura quedará registrado en el libro de facturas recibidas de la empresa X, con su base imponible y el IVA correspondiente.

Base imponible: 27.300€. Es decir, el importe de venta más los gastos de tramitación menos el anticipo aplicado. Recordemos que los importes de suplidos no se incluyen en la base imponible.

No hay que olvidar de que a efectos de IVA se ha adquirido un "bien de inversión".
Hemos supuesto que, al tratarse de un vehículo mixto, la empresa X puede deducirse el 100% del IVA soportado.

· Pago al concesionario Y todo lo que se le debe, tanto por el importe de venta como por los suplidos.

37.780,00	(523Y) Concesionario Y S.L. - proveedor inmovilizado c/p	a	(572B) Banco B, euros	37.780,00

· Contabilización de la prima del seguro contratado con la Aseguradora ZZ S.A. con fecha 6 de septiembre:

218,80	(625SROV) Seguro responsabilidad civil obligatorio vehículos	a	(410ZZ) Aseguradora ZZ S.A.	218,80

Obsérvese que el gasto del seguro está exento de IVA. No queremos que se registre la operación en el libro de facturas recibidas. Más abajo, cuando mostremos el libro de facturas, explicaremos la razón.

Pago de la prima del seguro el mismo día:

218,80	(410ZZ) Aseguradora ZZ S.A.	a	(572B) Banco B, euros	218,80

· Veamos el libro de facturas recibidas de la empresa X:

LIBRO DE FACTURAS RECIBIDAS										
Orden	Factura	Fecha Fra.	Contab.	CIF/NIF	Proveedor/acreedor	Asto.	Base Imp.	Tipo	Cuota	Total
1	VA2021 99	02.09.2021	02.09.2021	B50000003	Y S.L.	3	3.000,00	21,00	630,00	3.630,00
2	V2021 77	06.09.2021	06.09.2021	B50000003	Y S.L.	10	27.300,00	21,00	5.733,00	33.033,00

· Como se ve, aparecen 2 líneas asociadas al concesionario Y S.L., la primera corresponde al anticipo y la segunda corresponde a la factura principal. En total las bases imponibles suman 30.300€, es decir, el importe de venta de vehículo más el servicio de tramitación.

Obsérvese que en la base imponible no se incluye el importe de los suplidos. Véanse arts 63 y 64 RIVA y artículo 78.3, 3º LIVA.

· Aparte del hecho de que los suplidos no se incluyen en la base imponible de la venta, nos encontramos además con el hecho de que los tributos no se registran en el libro de facturas del IVA.

*Cosa algo distinta sería si estuviéramos hablando de un contribuyente de IRPF que registre sus operaciones en un libro unificado de IVA-IRPF. En tal caso puede que algunos tributos (p.e. el impuesto de circulación) tengan que registrarse en dicho libro en los apartados de IRPF (véase Orden HAC-773-2019).

· En cuanto a la prima de seguro, se trata de un recibo, no de una factura. Se trata de una operación exenta de IVA. Según el artículo artículo 3.2 del RD 1619/2012 de facturación, no existe la obligación de facturación de un recibo correspondiente a una operación de seguro exenta en el art 20.Uno 16º. Así pues, no se reflejará ese recibo en el libro de facturas recibidas del IVA.

*Cosa algo distinta sería si estuviéramos hablando de un contribuyente de IRPF que registre sus operaciones en un libro unificado de IVA-IRPF. La operación no tendría trascendencia a efectos de IVA, pero tendría que registrarse en aquellos campos que afecten al IRPF (véase Orden HAC-773-2019).

Si hipotéticamente la ley estableciese la obligación de facturación a pesar de ser operación exenta, en tal caso sí habría que registrar la hipotética factura en el libro de facturas recibidas.

· Si tenemos en cuenta los artículos 33 y 34.2 reglamento de gestión tributaria, así como el artículo 78.3, 3º LIVA, lo que la empresa X registra en su modelo 347 es:

CUENTA	IMPORTE	1T	2T	3T	4T	RAZÓN	CIF/NIF
239000000005	3630,00	0,00	0,00	3630,00	0,00	Y S.L.	B50000003
523000000005	33033,00	0,00	0,00	33033,00	0,00	Y S.L.	B50000003

Como se ve, aparecen 2 líneas asociadas al concesionario Y S.L., la primera corresponde al anticipo y la segunda corresponde a la factura principal. Los importes corresponden a la suma de la base imponible y la cuota de IVA correspondiente. Como ya hemos dicho, no se incluyen los suplidos en la base imponible. No se resta la retención por IRPF o IS (si la hubiera).

En cuanto a la prima del seguro, como ya se ha explicado, dado que no hay obligación de facturación, el asegurado no tiene la obligación de registrar la operación de seguro (véase art 33.2 a) RGT).